تعزيز منازعات الوعاء الضريبي في إطار إصلاح وعصرنة المنظومة الجبائية في الجزائر

Strengthening Tax Base Disputes within the Framework of Reforming and Modernizing the Tax System in Algeria

د .خروبي هني، جامعة حسيبة بن بوعلي ـ الشلف، الجزائر
hkharobi@yahoo.com
د.قندز بن توتة، جامعة تسمسيلت، الجزائر
bguendez65@gmail.com

ملخص:

هدفت الدراسة إلى الوقوف على جهود السلطات العمومية المبذولة في تعزيز إصلاح إحدى أهم الآليات المنوطة بتوطيد العلاقات مع المكلفين بالضريبة، وهي آلية المنازعات، ومن خلال هذا دأبت السلطات العمومية في إطار برامج إصلاح وعصرنة المنظومة الجبائية في الجزائر، إلى جملة من الآليات القانونية والتنظيمية الرامية إلى تبسيط تقنيات الضريبة وكافة الإجراءات الإدارية، وكذا تحسين تسيير المنازعات، وذلك بهدف جعل الإدارة الجبائية إدارة ديناميكية عمومية حقيقية قائمة على أعلى درجة من الثقة المتبادلة الذي هو قبول الضريبة، مما يسمح بتجسيد مبدأ المساواة الجبائية، غير أنه في الممارسة العملية، فإن هذه التدابير قابلتها جملة من المعوقات بالإضافة إلى حالات العراقيل التي يتسبب فيها العنصر البشري سواء من حيث تطبيق القوانين أم من حيث التأويل الخاطئ لها ، مما أدى إلى نشوء المنازعات الضريبية وارتفاع حجمها في كل سنة.

الكلمات المفتاحية: إصلاح، عصرنة، منظومة جبائية، الآليات القانونية والتنظيمية، تحسين المنازعات الضريبية، معوقات وعراقيل.

Abstract :

The study aims to identify the efforts of the public authorities to promote the reform of one of the most important mechanisms entrusted with consolidating relations with taxpayers, namely the dispute mechanism. Therefore, the public authorities took a number of legal and regulatory procedures. In order to simplify tax techniques and all administrative procedures, as well as to improve the management of disputes with the aim of transforming the tax administration into a truly dynamic public administration based on the highest degree of mutual trust, which is the acceptance of tax that provides the principle of tax equality. These procedures have met with a number of obstacles in addition to the obstacles caused by the human element, whether in terms of the application of laws or lack of understanding.

Keywords : reform, modernization, tax system, legal and regulatory mechanisms, tax dispute improvement, constraints and obstacles.

مقدمة:

نظرا لأهمية الضرائب وتأثيرها على حجم إيرادات للخزينة العمومية، لجأت الحكومة الجزائرية إلى إصلاح المنظومة الجبائية كجزء من الإصلاح الاقتصادي والمالي، وهذا باعتبار الإصلاح الإداري هو بمثابة إجراء داعم لنجاح الإصلاح الضريبي، وذلك من خلال جعل الإدارة الجبائية إدارة ديناميكية عمومية حقيقية تستند إلى رهان التحضر الجبائي، وجعل النظام الضريبي أكثر جاذبية لاستقطاب رؤوس الأموال المحلية والأجنبية، مما يسمح لها بتوطيد علاقاتها مع المكلف بالضريبة بهدف استرجاع الثقة المفقودة وإزالة التوتر القائم من خلال تحسين جودة خدماتها بالاعتماد على الرقمة هذا من جهة، ومواكبة التطور الحاصل في بيئة الأعمال نتيجة التطور التكنولوجي المستمر في مجال المعلومات والاتصالات هذا من جهة أخرى، وبالتالي تجسيد أهداف الضريبة في المجال المالي والاقتصادي والاجتماعي على أرض الواقع.

على الرغم من استحداث المديرية العامة للضرائب، كهيئة عمومية تتمتع بالاستقلال الإداري والمالي في إطار تنفيذ برنامج الإصلاح، والتي انتقلت في إطار تنفيذ برنامج العصرنة إلى إدارة ديناميكية عمومية حقيقية تجسد القرب والسرعة في اتخاذ القرار، وكذلك تبسيط كافة الإجراءات الإدارية والإجراءات المتعلقة بالتقنيات الضريبية، واستحداث قانون الإجراءات الجبائية الذي اعتبره بعض رجال القانون بمثابة قواعد أساسية في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات، وذلك لحرص المشرع الجزائري من خلال هذا القانون على إحداث التوازن بين مصالح الخزينة ومصالح المكلف بالضريبة ومصالح المجتمع، إلا أن الإدارة الجبائية لم تتمكن من كسب رضى المكلف بالضريبة وإزالة التوتر القائم، ولا مواكبة النسيج الجبائي المعقد والمتنوع قصد تجسيد المردودية الجبائية، وهذا نتيجة لجملة من المعوقات والعراقيل التي واجهتها في الممارسة العملية، والتي ساهمت بشكل كبير في عدم تحقيق الأهداف المنشودة من برامج إصلاح وعصرنة الإدارة الجبائية في الجزائر، مما أدى بالسلطات العمومية إلى تنظيم الجلسات الوطنية حول الإصلاح الجبائي سنة 2020، وذلك بمشاركة إطارات من مختلف الوزارات وأساتذة جامعيين وخبراء محاسبين وشخصيات سياسية، ورؤساء الجمعيات والاتحادات المهنية ورؤساء الغرف التجارية.

إشكالية الدراسة.

على الرغم من إصلاح وعصرنة المنظومة الجبائية، والحرص على ترقية العلاقات مع المكلفين بالضريبة من خلال مرافقتهم لمساعدتهم على فهم حقوقهم قبل مطالبتهم بالتزاماتهم الجبائية، وبالتالي تجنب اللجوء إلى القضاء للتحكيم وإثقاله بالمزيد من الدعاوى التي قد تستغرق وقتا طويلاً للفصل فيها بما لا يتناسب مع المنازعات ذات الطابع الجبائي، غير أن المنازعات المرتبطة بالوعاء الضريبي في تزايد مستمر من سنة لأخرى.

ومن هنا تم طرح إشكالية الدراسة من خلال السؤال التالي:

إلى أي مدى ساهمت برامج إصلاح وعصرنة الإدارة الجبائية في تبسيط إجراءات المنازعات للحد من التوتر القائم بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة؟

وعليه، تم اعتماد الفرضيات التالية:

- لجأت السلطات العمومية إلى إصلاح وعصرنة المنظومة الجبائية بهدف مواكبة التطور الحاصل في بيئة الأعمال نتيجة التطور التكنولوجي المستمر في مجال المعلومات والاتصالات؛
- انتقال الإدارة الجائية إلى إدارة ديناميكية عمومية حقيقية تجسد القرب والسرعة في اتخاذ القرار، تستند إلى رهان التحضر الجبائي، وذلك من خلال تبسيط كافة الإجراءات الإدارية والإجراءات المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها؛
- اعتمد المشرع الجزائري عدة إجراءات قانونية وتنظيمية لإحداث إحداث التوازن بين مصالح الخزينة العمومية ومصالح المكلف بالضريبة؛
- تبسيط كافة الإجراءات الخاصة بالمنازعات الجبائية وإدخال مرونة على شروط قبول الشكاوى وعرائض الدعاوى؛
- حرص المشرع الجزائري على حماية حقوق المكلف بالضريبة في إطار المنازعات، وذلك من خلال منحه عدة خيارات وطرق لاسترجاع حقوقه؛
- أقر المشرع الجزائري جملة من الالتزامات والحقوق في إطار المنازعات المرتبطة بالوعاء الضريبي سواء في المرحلة الإدارية أم المرحلة القضائية، غير أنه اعتبر عدم مراعاة المكلف بالضريبة لالتزاماته يؤدي إلى بطلان إجراءات المنازعات، وبالتالي رفض شكواه.

أهمية الدراسة: تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال جانبين:

الأول: أهمية المنازعات الضريبية في تعزيز وترقية العلاقات بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، ذلك أن الطعون تقدم أوليا وإجباريا للإدارة الجبائية.

الثاني: الوقوف على كفاءة وفعالية المصالح الجبائية في تسيير المنازعات الضريبية، وذلك باعتبار أن المنازعات من بين أهم المؤشرات التي تعكس جودة عمل مصالح الإدارة الضريبية.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى الوقوف على إجراءات المنازعات المرتبطة بالوعاء الضريبي، أسبابها، والتزامات وحقوق كل من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.

منهج الدراسة: للإجابة على إشكالية الدراسة واختبار فرضياته وتوضيح كل جانب من جوانب الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي باستخدام أداة الوصف لكونه من أكثر المناهج استخداما في الدراسات الاجتماعية والاقتصادية عموما.

الدراسات السابقة للموضوع

لقد تعددت الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المنازعات الضريبة، حيث تباينت أهميتها تبعا لطبيعة موضوع الدراسة، وعموما هذه الدراسات تتقاطع مع دراستنا في عدة نقاط مشتركة، نذكر منها:

الدراسة الأولى:

مالك عليان، الدعوة الضريبية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، قسم الإدارة والمالية، جامعة الجزائر 1،2009، والذي عالج موضوع الدراسة من خلال طرح الإشكالية التالية:

ما مفهوم الدعوى الضريبية وطبيعتها القانونية في ظل النظام القانوني الجزائري؟ وهل يحقق التشريع الجبائي الجزائري الموازنة بين مراكز الخصوم في الدعوى الضريبية؟ وهل وفق القضاء الجزائري في ذلك؟

حيث بعد استعراض الجوانب النظرية للموضوع وتحليل وعرض طبيعة الدعوى الضريبية باعتبارها في مفهومها العام دعوى قضائية (تخضع لقانون الإجراءات المدنية والإدارية في شكليتها الإجرائية)، وإدارية يكون موضوعها الضريبة (تخضع لقانون الإجراءات الجبائية في شكلها الفني)، وخلص إلى أنه يتوجب على المشرع الجزائري إعادة النظر في أحكام المواد التي يتضمنها قانون الإجراءات الجبائية، وذلك من حيث التبويب لتجنب الاختلال الواضح في بعض أحكامه.

الدراسة الثانية:

لعريبي خديجة، الإدارة المدعى عليها أمام القضاء الإداري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2021، والتي عالجت موضوع الدراسة من خلال طرح الإشكالية التالية:

ما مدى جدية أو تعنت الإدارة العامة في شق الإجراءات القضائية أمام القضاء الإداري؟ وهل تعتبر الإصلاحات القانونية الموالية لميلاد القضاء الإداري كافية لمواجهة تعنت وامتيازات الإدارة العامة وضامنة لحقوق المتقاضي في جميع مراحل الدعوى الإدارية؟ وإلى أي مدى وفق المشرع والقاضي الإداري في التصدي لتعنت وامتيازات الإدارة العامة من أجل حل جدلية اختلال التوازن بينها وبين خصومها؟

حيث حاولت الباحثة تحليل خصوصية الدعوى الضريبية التي تتميز بعدم تكافؤ أطرافها، وذلك من خلال تفسير ونقد النصوص القانونية المعمول بها، وخلصت الدراسة إلى أنه رغم جهود المشرع إلى تعزيز سلطات القاضي في مواجهة تعنت الإدارة العامة وامتيازاتها كخصم قوي في الدعوى الإدارية، غير أن مختلف الإصلاحات التشريعية قد أبانت عن العديد من النقائص والثغرات القانونية التي انعكست سلبا على دور القاضي الإداري.

الدراسة الثالثة:

حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، قسم الإدارة المالية، جامعة الجزائر 1،2015، الذي عالج موضوع الدراسة من خلال طرح الإشكالية التالية

ما هي الطرق والأساليب القانونية التي نضمنها التشريع الجبائي الجزائري والتي يتسنى للمتظلم اتباعها لغرض تصليح الخطأ الصادر من الإدارة الجبائية؟

حيث بعد استعراض التقنيات الضريبية، تم التطرق إلى تحليل إجراءات الطعن أمـام الإدارة الجبائية وكذا لجان الطعن المختصة، وخلص إلى أن المشرع الجزائري منح المكلف بالضريبة الضريبة إمكانية الاعتراض على أسس فرض الضريبة، غير أنه لا يمكنه اللجوء للقضاء للتحكيم إلا بعد رفع شكواه أوليا وإجباريا للإدارة الضريبية.

الدراسة الرابعة:

قاشي يوسف، قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها، مجلة الأكاديمية معارف، العدد ،2017/23، الذي عالج موضوع الدراسة من خلال طرح الإشكالية التالية:

واقع المنازعات الضريبية في الجزائر من خلال ما هو موجود منها وحالات الفصل فيها وفي كيفية التخفيف من نشوء هذا النوع من المنازعات؟

حيث بعد استعراض مفهوم المنازعات وآليتها، تم التطرق إلى تحليل ونقد واقع المنازعات الضريبية في الجزائر، وخلص إلى أن المشرع الجزائري وضع جملة من القيود على المنازعات الضريبية، كما أن تفاقم حجم المنازعات الضريبية وعدم الفصل فيها في الآجال أدى إلى زيادة التوتر القائم بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.

تقسيم الدراسة:

للإجابة على الإشكالية تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة محاور رئيسة على النحو التالي:

المبحث الأول: إصلاح وعصرنة المنظومة الجبائية في الجزائر

المبحث الثاني: أهمية المنازعات الضريبية وأهدافها.

المبحث الثالث: تسيير المنازعات الضريبية في مجال الوعاء الضريبي.

المبحث الرابع: أسباب المنازعات في مجال الوعاء الضريبي.

المبحث الأول:

إصلاح وعصرنة المنظومة الجبائية في الجزائر

نظرا لتحول الجزائر من الاقتصاد الموجه في ظل النظام الاشتراكي إلى الاقتصاد الليبرالي (اقتصاد السوق)، لجأت السلطات العمومية إلى اتخاذ عدة تدابير تهدف إلى إصلاح الأوضاع الاقتصادية القائمة لمواكبة هذا الانتقال، ومن بين هذه التدابير إصلاح المنظومة الجبائية بهدف توفير السيولة المالية للخزينة العمومية بشكل منتظم، واستخدام الضريبة كأداة للنهوض بالاقتصاد الوطني لتحقيق الرفاهية الاجتماعية

لقد اعتمدت السلطات العمومية في إطار إصلاح وعصرنة المنظومة الضريبية، عدة تدابير قانونية وتنظيمية ترمي إلى نقل الإدارة الجبائية الجزائرية إلى إدارة ديناميكية تعكس مفهوم اللامركزية في مجال التنظيم الإداري الذي يجسد إدارة القرب والسرعة في اتخاذ القرار، ومن أجل تحسين أدائها لتجسيد المردودية الجبائية، تم اتخاذ سلسلة من التدابير تهدف إلى تبسيط النظام الضريبي من حيث الإجراءات المتعلقة بضبط الأوعية الضريبية، وتحديد الحدث المنشئ للضريبة الذي يتولد عنه التزام ضريبي، وكذا تبسيط

الاجراءات المرتبطة بالتحصيل الضريبي، وذلك حتى يكون أكثر جاذبية في استقطاب رؤوس الأموال المحلية والأجنبية، بالإضافة إلى اعتماد إجراءات أخرى ترمي إلى تحسين العلاقات مع المكلفين بالضريبة.

المطلب الأول:

تبسيط الإجراءات التقنية المرتبطة بالضريبية:

بهدف التخفيف من مستوى تعقيد النظام الضريبي، لجأت السلطات العمومية إلى اتخاذ التدابير التالية:

أ. إحلال محل الضرائب النوعية الضرائب التركيبية:

التحول من إخضاع كل جزء من أجزاء الدخل أو الربح إلى ضريبة خاصة به لها قواعدها وإجراءاتها، إلى إخضاع كافة الدخول أو الأرباح إلى ضريبة واحدة، وذلك من خلال تبني ضرائب ذات بعد عالمي تتمثل في:

- الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- الضريبة على أرباح الشركات (I.B.S)؛
- الرسم على القيمة المضافة (T.V.A).

ب. تخفيف الضغط الضريبي:

بهدف تشجيع التحضر الجبائي، تم اتخاذ سلسلة من التدابير ترمي إلى تخفيف الضغط الضريبي على المكلف بالضريبة، وذلك من خلال اعتماد معدلات تمت دراستها بعناية آخذين بعين الاعتبار القدرة التكليفية للمكلف بالضريبة.

ج. اعتماد نظام ضريبي مبسط:

بهدف التسيير الأمثل للضريبة، اعتمد المشرع الجزائري نظام ضريبي مبسط **يتمثل** في:

- نظام الربح الحقيقي يخضع له كبار المكلفين بالضريبة
- النظام المبسط لفائدة المهن الحرة،
- إخضاع صغار المكلفين بالضريبة للضريبة الجزافية الوحيدة؛

د. استحداث قانون الإجراءات الجبائية:

بهدف إحداث التوازن بين مصالح الخزينة العمومية والمكلف بالضريبة، تم توحيد وتنسيق الأحكام المتعلقة بالإجراءات الجبائية في شكل قانون الإجراءات الجبائية.

ه. اعتماد النظام التصريحي وتعزيز الرقابة الجبائية:

اعتمدت السلطات العمومية في الجزائر النظام التصريحي، حيث يتمثل هذا النظام في قيام المكلف تلقائيا وطوعيا من تحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم تصفية الضريبة وتسديد مقدارها دون تدخل من الإدارة الجبائية، وهذا باعتبار أن تصريح المكلف بالضريبة يعد صحيحا مبدئيا لافتراض حسن نيته لكونه أعلم بمداخيله وأرباحه، وللتأكد من صحة وسلامة تصريحات المكلفين بالضريبة، اتخذت المشرع الجزائري عدة

تدابير قانونية وتنظيمية ترمي الى تعزيز الرقابة الجبائية بهدف تجسيد المساواة الجبائية، تشجيع التحضر الجبائي

والحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبيين.

و. تبسيط الإجراءات المتعلقة بتحصيل مختلف الضرائب والرسوم:

بهدف التحصيل المبكر للإيرادات الضريبية بشكل منتظم، اعتمدت المديرية العامة للضرائب نظام التسبيقات على الحساب بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي (تسبيقين) والضريبة على أرباح الشركات (ثلاثة تسبيقات)، ومنح صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة، الاختيار بين الدفع الكلي للضريبة أو الدفع المجزأ لها، تسديد بصفة دورية الضرائب والرسوم التي تفرض على رقم الأعمال والاقتطاع من المصدر، وهذا حسب الحالة، خلال الشهر أو الفصل الذي يلي شهر حدوث الحدث المنشئ، بالإضافة إلى تسديد مبلغ الضريبة لدى صندوق القابض المختص إقليميا، حسب طرق الدفع التي يراها المكلف بالضريبة مناسبة وملائمة له.

المطلب الثاني:

إعادة هيكلة الإدارة الجبائية وتبسيط الإجراءات الإدارية:

بهدف التخفيف من مستوى الإجراءات الروتينية البيروقراطية المشجعة على الفساد، لجأت السلطات العمومية إلى اتخاذ الإجراءات التالية:

أ. استحداث المديرية العامة للضرائب:

تعد سنة 1990، بمثابة اللبنة الأولى لإرساء معالم إصلاح الإدارة الجبائية، وهذا من خلال إنشاء لأول مرة منذ استرجاع السيادة الوطنية، المديرية العامة للضرائب، كهيئة عمومية تتمتع بالاستقلال الإداري والمالي، وذلك بهدف التكيف مع الظرف الاقتصادي والاجتماعي للبلاد.[1]

ب. استحداث مديرية الاتصال:

بهدف ترقية وتوطيد العلاقات مع المكلفين بالضريبة، تم استحداث مديرية الاتصال، وذلك من أجل السهر على نشر الوعي الجبائي، والحرص على التكفل بانشغالات المكلفين بالضريبة وإيجاد الحول لها؛[2]

ج. حوكمة تسيير الملفات الجبائية:

بهدف حوكمة تسيير الملفات الجبائية، تم استحداث هياكل جبائيه جديدة موجهة نحو الأداء تتسم بتجميع المهام والوظائف في مصلحة واحدة، تتمثل هذه الهياكل الجديدة في:

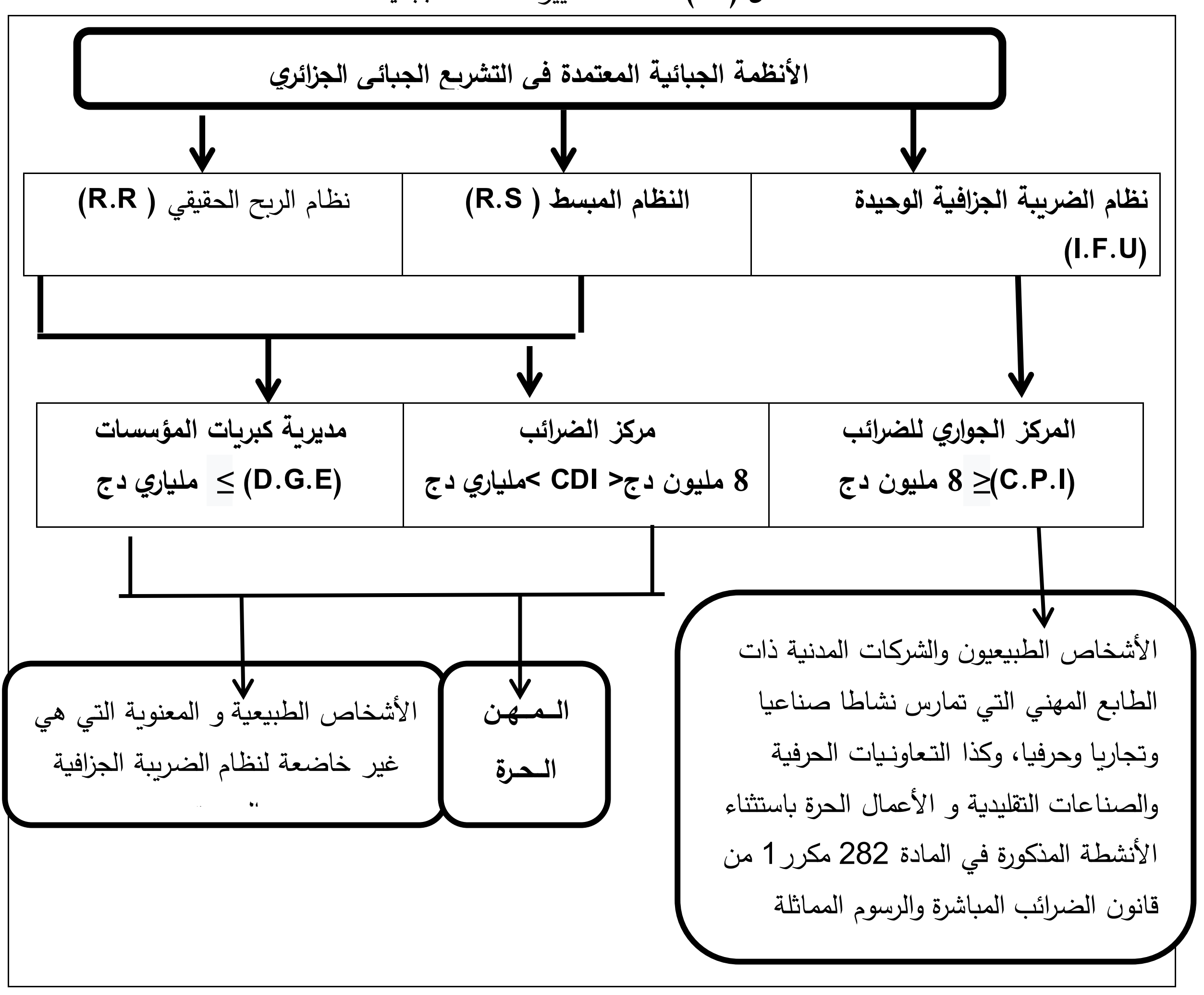
---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 190.90، المؤرخ في 1990/06/23، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة الاقتصاد، الجريدة الرسمية العدد 26، الصادرة في 1990/06/27، ص 860.

[2] مرسوم تنفيذي 07-364، المؤرخ في 2007/11/28، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج ر رقم 75، الصادرة في 2007/12/02، ص05.

- مديرية كبريات المؤسسات (D.G.E) لتسيير الملفات الجبائية لكبار المكلفين بالضريبة الذي يساوي أو يفوق رقم أعمالهم عند اختتام السنة المالية 2.000.000.000 دج)؛[1]
- مركز الضرائب (C.D.I) لتسيير الملفات الجبائية لمتوسطي المكلفين بالضريبة الذي يفوق رقم أعمالهم عند اختتام السنة المالية 8.000.000 دج ويقل عن 2.000.000.000 دج؛ [2]
- المركز الجواري للضرائب (C.P.I) لتسيير الملفات الجبائية لصغار المكلفين بالضريبة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم عند اختتام السنة المالية 8.000.000 دج؛[3]

الشكل (01): مخطط تسيير الملفات الجبائية



المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (طبعة.2022)

---

[1] قرار مؤرخ في 2017/12/24، يحدد الحد الأدنى لرقم أعمال الشركات التي تتبع اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، ج ر العدد77، الصادرة في2017/12/31، ص23.

[2] مرسوم تنفيذي 06-327، المؤرخ في 2006/06/18، يحدّد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر رقم 59، الصادرة في 2006/09/24، ص 07.

[3] مرسوم تنفيذي 06-327، مرجع سابق، ص11.

د. تطوير أساليب عمل الإدارة الجبائية:

من خلال اتخاذ عدة آليات تهدف إلى إزالة الإجراءات الروتينية البيروقراطية المشجعة على الفساد، المتمثلة فيما يلي:

- تبسيط الإجراءات المتعلقة بإنشاء أو غلق الملفات الجبائية، وكذا تسليم بعض الوثائق الجبائية؛
- رقمنة بعض الخدمات كالتصريح والدفع عن بعد، الحصول على رقم التعريف الجبائي، وكذا الاشتراك في دورية رسالة المديرية العامة للضرائب؛
- إنشاء موقع إلكتروني (**www.mfdgi.gov.dz**)، حيث تم تحسينه وتشغيله منذ سنة 2009 كوسيلة إعلامية قوية تنشط عن بعد من خلال الأبواب المتعددة التي يتضمنها؛
- **استحداث مصلحة الاستقبال:** وذلك بهدف تقديم خدمة ذات نوعية للجمهور، والتي تحرص على العمل على احترام سرية الاستقبال وتقليص مدة الانتظار، وكذا الاعتناء بالأشخاص ذوي الحركة المحدودة أو الذين يعانون من صعوبات؛

ه. تعزيز الإجراءات الهادفة لرفع من النزاهة والمسؤولية والشفافية:

اتخذت المديرية العامة سلسلة من التدابير لتعزيز الإجراءات الهادفة لرفع من النزاهة والمسؤولية والشفافية، على النحو التالي:

- وضع "دليل أخلاقيات المهنة " في صيغة قانون للواجبات، وتكيفيه وفق مقتضيات قانون الوقاية من الفساد ومكافحته[1]، والقانون الأساسي العام للوظيفة العمومية.[2]
- تعزيز آلية الرقابة الداخلية الهادفة إلى تقييم فعالية وجودة تسيير المصالح الجبائية (المفتشية العامة للمصالح الجبائية)، وتحسين الرقابة بعدة وسائل وإجراءات، قصد التأكد من نوعية الخدمات المقدمة لمستعملي الإدارة الجبائية (مديرية الاتصال).
- تشديد العقوبات الإدارية والقضائية المطبقة سواء على أعوان الضرائب أم على المكلفين بالضريبة الذين تثبت في حقهم جرائم الفساد.

---

[1] قانون 06 –01، المؤرخ في 20 /2006/02، يتضمن الوقاية من القساد ومكافحته، ج ر العدد 14المؤرخة في2006/03/08.

[2] أمر 06–03، المؤرخ في 15 /2006/07، القانون الأساسي للوظيفة العمومية، ج ر العدد 16، المؤرخة في 2006/07/16.

و. تحسين ظروف ومناخ الأعمال للمكلفين بالضريبة:

وضع تسهيلات جبائية بهدف تمكين المكلفين بالضريبة الذين يواجهون صعوبات مالية ظرفية من انطلاقة جديدة، وذلك من خلال إعادة جدولة الديون الجبائية على مدة لا تتجاوز36 شهرا ومسح كلي لغرامات الوعاء والتحصيل؛[1]

إبرام عدة اتفاقيات مع مختلف الدول في إطار التنسيق الضريبي:

بهدف محارب التهرب الضريبي الدولي وتبادل المعلومات ذات طابع جبائي، لجأت الجزائر إلى إبرام عدة اتفاقيات مع عدة دول في إطار التنسيق الضريبي

جدول (01): يبين عدد الاتفاقيات الجبائية التي عقدتها الجزائر في إطار التنسيق الضريبي .

الدول	الدول المغاربية	الدول الافريقية	الدول العربية	الدول الاوروبية	الدول الامريكية	الدول الاسيوية
الاتفاقيات	**02**	**01**	**12**	**16**	**01**	**03**

المصدر: موقع المديرية العامة للضرائب

المبحث الثاني:
أهمية المنازعات الضريبية وأهدافها

لقد حرص المشرع الجزائري على تبسيط إجراءات المنازعات الضريبية، وذلك لكونها تعد من أهم المؤشرات التي تعكس جودة عمل مصالح الإدارة الضريبية، وكذا حالة التوتر للمكلفين بالضريبة، حيث نظمها تنظيما محكما، مستخدما عبارات بسيطة لا تدع مجالا للتأويل الخاطئ أو سوء الفهم.

المطلب الأول:
مفهوم المنازعات الضريبية

المنازعة الضريبية، هي خلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة حول مسائل قانونية وتنظيمية، وهي تتعلق بشكل عام بتحديد وعاء الضريبة وتحصيلها ومراقبتها، بمعني أنّها تنشأ عند ما تخل الإدارة الضريبية بضمانات وحقوق المكلف بالضريبة.

إن المشرع لم يعرف مفهوم المنازعة، سواء في التشريع الجزائري أم في التشريعات المقارنة؛ بل ترك الأمر إلى الفقه الذي حاول تحديد مفهوم المنازعة الضريبية، حيث اعتبر البعض منهم ان للمنازعة الضريبية مفهومان ضيق وواسع.

[1] قانون 16 –14، المؤرخ في 28 /2016/12، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر العدد 77، المؤرخة في 2016/12/29، ص42.

المنازعة الضريبية وفقا لمفهومها الضيق هي " المنازعة المتعلقة بمراحل ربط وتحصيل الضريبة؛ أي تخص محل الضريبة المتنازع عليه، ومدى تطبيق الإدارة الضريبية لمواد القانون في تلك المرحلة، أما المفهوم الواسع هو " المنازعة الضريبية المنظورة أمام القضاء، وتشمل بالإضافة إلى المنازعات المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها دعاوى إلغاء القرارات الإدارية غير المشروعة، ودعاوى المسؤولية عن الأضرار الناتجة عن خطأ الإدارة الضريبية والدعاوى المتعلقة بتطبيق الجزاءات التي يفرضها القانون".[1]

مما سبق نستنتج أن النزاع الضريبي ينشأ بسبب تعد الإدارة الضريبية على حقوق المكلف بالضريبة التي كفلها له المشرع، أو لعدم مراعاة هذا الأخير لالتزاماته الجبائية.

المطلب الثاني:

أهمية المنازعات الضريبية وأهدافها

تتمثل أهمية للمنازعات الضريبية فيما يلي:

- **بالنسبة للإدارة الجبائية:** تسمح لها بتقييم عمل مصلحها المكلفة بتسيير الملفات الجبائية هذا من جهة، وتجنب اللجوء إلى القضاء للتحكيم من جهة أخرى، كما تسمح لها بتعزيز وتطوير العلاقات مع المكلفين بالضريبة؛
- **بالنسبة للمكلف بالضريبة:** توفر له الحماية القانونية لمصالحه، حيث تمكنه من استرداد حقوقه؛

أهداف المنازعات الضريبية.

يهدف النزاع الضريبي مهما كان حجمه وتنوع أسبابه، إلى تحقيق ما يلي:

- **في مجال الوعاء:** تصحيح الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء أو حساب الضريبة أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي؛[2]
- **في مجال التحصيل:** تصحيح الأخطاء المرتبطة بالتحصيل الجبري أو إلى بطلان إجراءات المتابعات؛[3]
- **في مجال الطعن الولائي:** تحسين ظروف ومناخ الأعمال للمكلفين بالضريبة الذين يواجهون صعوبات مالية ظرفية، وذلك من خلال استعطاف الإدارة الضريبية لإعفائه أو التخفيف من ديونه الضريبية عندما يوجد في حالة العسر المالي أو مروره بوضعية مالية سيئة.[4]

---

[1] محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، مكتبة الوفاء القانونية ط 1، الإسكندرية، 2014، ص752.

[2] المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، طبعة2021، ص 26.

[3] المادة 153-2، مرجع سابق، طبعة 2021، ص43.

[4] المادة 93-1، مرجع سابق، ص33.

المبحث الثالث:

تسيير المنازعات في مجال الوعاء الضريبي

نظرا لكون المنازعات تتميز بإجراءات قانونية خاصة ومحددة، حرصت السلطات العمومية في إطار إصلاح وعصرنة المنظومة الجبائية على وضع جملة من الإجراءات القانونية والتنظيمية قصد تحسين تسيير المنازعات في مجال الوعاء الضريبي، وهذا بهدف توطيد العلاقات مع المكلفين بالضريبة لكسب رضاهم وثقتهم.

وحتى تكون إجراءاتها سليمة في المرحلة الإدارية والقضائية على حد سواء، قيد المشرع الجزائري المكلف بالضريبة بشروط شكلية وموضوعية، وذلك لتفادي وقوع شكواه أو طعنه تحت طائلة بطلان الاجراءات، وبالتالي رفض شكواه.

المطلب الأول: تبسيط إجراءات المنازعات

بهدف دعم الضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة، لجأت السلطات العمومية إلى إعادة هيكلة أحكام المواد المرتبطة بإجراءات المنازعات، مما يسمح بتنظيم أمثل للمنازعات[1]، وذلك على النحو التالي:

أ. تحسين شروط قبول الشكاوى وعرائض الدعاوى:

لقد تضمن إصلاح وعصرنة المنظومة الجبائية إدخال المرونة على شروط قبول الشكاوى وعرائض الدعاوى، وذلك من خلال:

- تبسيط إجراءات تقديم الشكاوى وعرائض الدعاوى المتعلقة بالشكل والمضمون؛
- تخيف شكل الوكالة، حيث أصبح بإمكان المكلف بالضريبة إعطاء وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية.
- تبسيط إجراءات التأجيل القانوني للدفع، حيث منح المشرع الجزائري إمكانية المكلف بالضريبة من الاستفادة في إطار منازعات الوعاء، من إرجاء دفع الحصة محل النزاع شريطة تقديم ضمانات أو دفع حصة 30 % من مبلغ الضرائب المتنازع فيها.
- **تعليل القرارات والآراء**، حيث ألزم المشرع الجزائري كل من الإدارة الضريبية ولجان الطعن المختصة والقاضي الإداري من تعليل القرارات المتخذة في الشكاوى أو الطعون المقدمة (تبيين الأسباب وأحكام المواد التي بنيت عليها القرارات).

ب. تمديد آجال تقديم الشكوى:

لقد متع المشرع الجزائري المكلف بالضريبة بأجل سنتين (02) لتقديم شكواه للإدارة الجبائية ابتداء من تاريخ إدارج الجدول حيز التنفيذ أووقوع الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى، وأربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة للطعن في القرار المتخذ في شأن شكواه أمام لجنان الطعن المختصة أو المحاكم الإدارية.

---

[1] انظر رسالة المديرية العامة للضرائب العدد 2011/51.

الجدول (02): يبين آجال تقديم الشكوى أو الطعن

المرحلة الإدارية	الإدارة الضريبية	31 ديسمبر من السنة الثانية (02) التي تلي إدراج الجدول حيز التنفيذ، او وقوع الاحداث الموجبة لهذه الشكاوى؛
	لجان الطعن المختصة	(04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة
المرحلة القضائية		(04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام الإشعار الذي يتضمن القرار المتخذ في شأن شكواه

المصدر: قانون الاجراءات الجبائية (طبعة 2022)

ج. تحديد آجال للإدارة للبت في الشكاوى المقدمة:

بهف تعزيز ضمانات وحقوق المكلف بالضريبة، **حدد المشرع** الجزائري لكل من الإدارة الجبائية ولجان الطعن المختصة على حد سواء آجال للفصل والبت في الشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

الجدول شكل (03): يبين اجال البت في الشكاوى

مديرية كبريات المؤسسات	(06) أشهر، اعتبارا من تاريخ استلام الشكوى، ويمدد هذا الاجل إلى (08) أشهر بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية
المدير الولائي للضرائب	
رئيس مركز الضرائب	(04) أشهر، اعتبارا من تاريخ استلام الشكوى
رئيس المركز الجواري للضرائب	
لجان الطعن المختصة	(04) أشهر، اعتبارا من تاريخ استلام الطعن
ملاحظة: يتم البت الفوري في الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل يجعلها غير مقبولة نهائيا	

المصدر: قانون الاجراءات الجبائية (طبعة 2022)

د. تعزير اللامركزية اتخاذ القرار:

بهدف تحسين الخدمة العمومية عن طريق تجسيد القرب والسرعة في اتخاذ القرار، اتخذت السلطات العمومية سلسلة من التدابير ترمي إلى تعزير اللامركزية في اتخاذ القرار، ولا سيما في إطار المنازعات الضريبية.

بالإضافة إلى ذلك، منح المشرع الجزائري لكل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب، إمكانية تفويض السلطة اتخاذ القرار في إطار منازعات الوعاء إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطتهم؛

الجدول (04): يبين ممارسة سلطة إصدار القرارات في إطار منازعات الوعاء الضريبي

المصالح	الاختصاص
مدير كبريات المؤسسات	القضايا التي تبلغ 400.000.000 دج، وطلب الرأي المطابق في حالة تجاوزه
المدير الولائي للضرائب	القضايا التي تبلغ 200.000.000 دج، وطلب الرأي المطابق في حالة تجاوزه
رئيس مركز الضرائب	القضايا التي يقل مبلغها 50.000.000 دج أو يساويها
رئيس المركز الجواري للضرائب	القضايا التي يقل مبلغها 20.000.000 دج أو يساويها
لجنة الطعن الولائية	القضايا التي يقل مبلغها 20.000.000 دج أو يساويها

لجنة الطعن الجهوية	القضايا التي يقل مبلغها 20.000.000 دج وتقل أو يساويها 70.000.000 دج
لجنة الطعن المركزية	القضايا التي يفوق مبلغها 70.000.000 دج.

المصدر: قانون الإجراءات الجبائية (الطبعة 2022)

- الصادرة عنها (تحديد مبلغ التخفيض أو الإعفاء في حالة عدم المصادقة على قرار الإدارة الجبائية)؛

هـ. تعزيز حقوق المكلف بالضريبة أمام لجان الطعن المختصة والقاضي الإداري:

بهدف ضمان حقوق المكلف بالضريبة، ألزم المشرع الجزائري لجان الطعن المختصة والقاضي الإداري بالالتزامات التالية:

- **بالنسبة للجان الطعن:** أن يُبَلغ المكلف بالضريبة لسماع أقواله قبل (20) عشرين يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها، وتبليغه بقرار اللجنة بمجرد الانتهاء من اجتماعها؛
- **بالنسبة للقاضي الإداري:** أن يتأكد من قانونية القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية ولجان الطعن المختصة، وعدم تعيين كخبراء الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها؛

المطلب الثاني:

إعادة تشكيل لجان الطعن المختصة

في إطار تنفيذ برامج إصلاح وعصرنة المنظومة الجبائية، لجأت السلطات العمومية إلى إعادة تشكيل لجان الطعن المختصة وإعادة النظر في تنظيمها ومهامها وتركيبتها، وذلك من خلال إحلال محل اللجان السابقة لجان جديدة تتمثل في:

- اللجنة الولائية للطعن، يترأسها محافظ حسابات يتم تعيينه من قبل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- اللجنة الجهوية للطعن، يترأسها خبير محاسب يتم تعيينه من قبل الصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- اللجنة المركزية للطعن، يترأسها الوزير المكلف بالمالية أوممثله المفوض قانونا؛

تعقد اللجنة المختصة للطعون اجتماعها مرتين (02) في الشهر، ولا يصح اجتماعها إلا بحضور أغلبية الأعضاء، كما ألزمها المشرع الجزائري باتخاذ القرارات حول الطعون المقدمة إليها بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا.

إن ما يميز هذه اللجان عن سابقتها، تحديد مدة الأعضاء (ثلاث سنوات قابلة للتجديد) باستثناء الأعضاء الذين يمثلون الإدارة الجبائية، وأن يكون المقرر على مستوى لجان الطعن المحلية برتبة مفتش رئيسي للضرائب، ومدير فرعي بالنسبة للجنة المركزية، بالإضافة إلى إمكانية صاحب الشكوى أو الطعن الاستعانة بمحاسب أو مستشار جبائي أو محامٍ.

3. تعزيز الضمانات الممنوحة للمؤسسات.

بهدف تفادي كل نزاع جبائي، اتخذت السلطات العمومية إجراءات تهدف إلى الكشف المبكر للنقائص أو مخاطر التعسف المتعلقة بتفسير بعض النصوص الجبائية، اعتمد المشرع الجبائي أسلوباً جديداً يتمثل

في المحرر الجبائي[1]، يتمثل هذا الإجراء في الإمكانية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في استجواب الإدارة الجبائية على مسألة ذات نص جبائي، حيث يعد رد الإدارة الجبائية قرارا قطعيا وحاسما يضع المعني بالأمر بمنأى من كل إعادة تقومي جبائي.

لقد عرف المشرع الجزائر المحرر الجبائي بموجب المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 12-334، المؤرخ في8 سبتمبر 2012، والمتعلق بالمحرر الجبائي على أنه " قرار قطعي اتخذته الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف بالضريبة حسن النية، يشكل هذا المحرر ردا واضحا ونهائيا على طلب المكلف بالضريبة الذي يريد معرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما بالنظر إلى التشريع الجبائي المعمول به" وحاسما يضع المعني بالأمر بمنأى من كل إعادة تقومي جبائي.

وتجدر الإشارة أن أحكام المحرر الجبائي تطبق فقط على المكلف بالضريبة الذي تقدم بالطلب المتعلق بوضعيته، وبمعنى أخر لا يمكن للمكلف بالضريبة الاستفادة من محرر جبائي أعد لمكلف آخر بالضريبة حتى وإن واجه نفس وضعية هذا الأخير.

تستفيد من هذا الإجراء الجديد، الشركات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات، المتمثلة في:

- الشركات العاملة في قطاع المحروقات الخاضعة للقانون رقم 86-14 المؤرخ في1986/08/19، المعدل والمتمم
- الشركات المقيمة بالجزائر، العضو في مجمعات أجنبية وكذا تلك التي لا تتوفر على إقامة مهنية دائمة بالجزائر، كما هي مذكورة في المادة 156-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هو منصوص عليه في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي يفوق أو يساوي رقم أعمالها السنوي مبلغا محددا بموجب قرار من وزير المالية؛
- مجمعات الشركات القانونية أو الفعلية عندما يفوق أو يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات الأعضاء مبلغا محددا بموجب قرار من وزير المالية.

على الرغم من تنظيم وتبسيط إجراءات المنازعات الجبائية، غير أن قانون الإجراءات الجبائية على غرار القوانين الضريبية الأخرى لا يخلو من بعض الاختلالات، ومن أهمها نذكر:

- لقد أقر المشرع الجبائي جملة من الالتزامات على المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في إطار المنازعات، غير أنه اعتبر عدم مراعاة المكلف بالضريبة لهذه الالتزامات يؤدي إلى بطلان الإجراءات، وبالتالي رفض طعنه.

[1] انظر رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 62/ 2012.

- لقد اعتبر المشرع الجبائي عدم بت الإدارة الضريبية في الآجال القانونية بمثابة رفض ضمني، مما أدى إلى رفض بعض لجان الطعن والمحاكم الإدارية الطعون المرفوعة إليها لعدم التأسيس بسبب غياب قرار الإدارة.
- إلزام المشرع الجبائي المكلف بالضريبة بحق الإثبات في المرحلة الإدارية والقضائية للمنازعات، إلا في حالة واحدة يقع حق الإثبات على إدارة الضرائب، وذلك عندما تستأنف بالطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية لدى مجلس الدولة.
- تعيين مكلفين بالضريبة على مستوى لجنة الطعن الولائية والجهوية، يترأس أحدهم اللجنة، والثاني عضو مما قد يؤدي إلى ضياع حقوق الخزينة.
- انعدام التنسيق بين المصلحة المكلفة بتسيير الملفات الجبائية ومصلحة المنازعات، إذ في أغلب الأحيان يتم التعارض بينها، فالأولي تمنح تخفيض أو إعفاء والثانية تقرر الرفض أو العكس.
- عدم تقديم للمكلف بالضريبة وصل استلام الطعن يتضمن رقم القضية وتاريخ استلام الشكوى.
- غموض الفقرة المتعلقة بآجال إيداع الشكوى التي تتضمنها المادة 72-2 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تنص على" تأكد المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق"؛
- إن طلب القاضي الإداري من إدارة الضرائب تعيين أحد أعوانها بإجراء مراجعة التحقيق يعد منافيا مع مبدأ الشفافية.

المبحث الرابع:

أسباب المنازعات في مجال الوعاء الضريبي.

على الرغم من الجهود المبذولة من طرف السلطات العمومية في إطار اصلاح وعصرنة المنظومة الجبائية في الجزائر بهدف تجسيد المردودية الجبائية، وذلك من خلال اتخاذ عدة تدابير قانونية وتنظيمية ترمي إلى نقل الإدارة الجبائية الجزائرية إلى إدارة ديناميكية عمومية حقيقية ، ومن أجل تحسين أدائها ، تم اتخاذ سلسلة من التدابير تهدف إلى تبسيط النظام الضريبي من حيث الإجراءات المتعلقة بضبط الأوعية الضريبية، وتحديد الحدث المنشئ للضريبة الذي يتولد عنه التزام ضريبي، وكذا تبسيط الإجراءات المرتبطة بالتحصيل الضريبي، وذلك حتى يكون أكثر جاذبية في استقطاب رؤوس الأموال المحلية والأجنبية، بالإضافة إلى اعتماد إجراءات أخرى ترمي إلى تحسين العلاقات مع المكلفين بالضريبة، غير أنه في الممارسة العملية لا تزال حالة التوتر قائمة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، مما أدى إلى ارتفاع حالات النزاع من سنة لأخرى.

تتمثل اهم الأسباب المؤدية للمنازعات فيما يلي:

المطلب الأول:

عدم استقرار التشريع الضريبي

لم يعرف التشريع الضريبي الجزائري الاستقرار منذ الشروع في تنفيذ برامج إصلاح وعصرنة الإدارة الجبائية، حيث نتيجة لغياب رؤية استشرافية متوسطة وطويلة المدى (تخطيط ضريبي) تتعرض القوانين الضريبية في كل سنة إلى التعديلات، مما أثر سلبا على كفاءة وفعالية الإدارة الضريبية من جهة، والمكلفين بالضريبة لعدم مواكبتهم التغييرات المستمرة.

يلعب استقرار التشريع الضريبي دورا كبيرا في تعزيز ثقة المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي، وذلك لكونه يسمح من جهة، للمكلفين بالضريبة الإلمام به مما يمكنهم من الالتزام به بسهولة دون شعورهم بعبء الضريبة، ومن جهة أخرى، يرفع من أداء موظفي إدارة الضرائب، بالإضافة إلى ذلك فإن الاستقرار التشريعي يساهم في المحافظة على رؤوس الأموال المحلية وعدم تدفقها نحو الخارج، ويجذب رؤوس الأموال الأجنبية. [1]

يعد عدم استقرار التشريع الضريبي من أهم العوامل المؤدية للنزاعات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، ومن مظاهر عدم الاستقرار:

أ. اختلالات في التشريع الضريبي:

يتضمن التشريع الضريبي عدة اختلالات، كوجود مواد ضريبية تحيل قارئها إلى مواد ملغاة، وإجراء تعديلات على مواد ملغاة، ....الخ.

جدول (05): يبين عدد المواد التي تحيل إلى أحكام مواد ملغاة في مختلف القوانين الضريبية

القوانين الضريبية	عدد المواد التي تحيل إلى مواد ملغاة
قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	21 مادة تحيل إلى 29 مادة ملغاة (منها ثلاث (03) مواد تحيل إلى نفس المادة الملغاة، ومادتين (02) تحيل إلى نفس المادة الملغاة)
قانون التسجيل	17 مادة تحيل إلى 29 مادة ملغاة (منها أربع (04) مواد تحيل إلى نفس المادة الملغاة، وأربع (04) مواد تحيل كل مادتين(02) منها إلى نفس المادة الملغاة)
قانون الضرائب غير المباشرة	05 مواد تحيل إلى 07 مادة ملغاة
قانون الرسم على رقم الأعمال	مادتين (02) تحيل إلى مادتين(02) ملغاة
قانون الإجراءات الجبائية	مادتين (02) تحيل إلى مادتين(02) ملغاة
قانون الطابع	وجود مادة واحدة (01) تحيل إلى مادة (01) ملغاة

المصدر: مختلف القوانين الضريبية.

[1] محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية-دراسة تحليلية مقارنة، ط1، 2014، مكتبة الوفاء القانونية، القاهرة، ص193-195.

يوضح الجدول أعلاه، أن كل من السلطة التنفيذية والتشريعية لا تراعي التشريع القائم عند قيامها بإحداث تعديلات في أحكام مواد مختلف القوانين الضريبية أو عند صياغة نص تشريعي جديد، مما يؤثر سلبا على أداء أعوان الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

ب. اعتماد التشريع الضريبي على النصوص التنظيمية:

تعتمد بعض النصوص التشريعية التي تتضمنها مختلف القوانين الضريبة، إلى تنظيم يحدد كيفيات وشروط تطبيقها، والتي في الغالب لا تصدرها الجهة المختصة المذكورة في النص التشريعي، أو تصدر في الاتجاه المعاكس لنية المشرع عند إقراره أحكام مواد قانون المالية.

جدول (06): يبين عدد المواد التي يتطلب تطبيقها وجود تنظيم.

كيفيات التطبيق	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
عن طريق التنظيم	06	05	04	06	01	13	09	04
قرار وزاري	03	00	03	01	02	01	03	00
قرار وزاري مشترك	03	02	03	00	01	01	03	05
المجموع	12	07	10	07	04	15	15	00

المصدر: القوانين المالية.

يوضح الجدو أعلاه مدى الاعتماد على التنظيم في تحديد كيفية تطبيق النصوص التشريعية، والتي قد تؤدي إلى تعطل التطبيق هذه النصوص بسبب عدم إصدار التنظيم أو إصداره بعد فترة طويلة ، أو قد يعرقل بسبب الغموض المقصود في صياغة التنظيم أو بسبب صدوره مخالفا لنية المشرع عند إقرار النص التشريعي.

ج. تعديل القوانين الضريبية:

تلجأ السلطات العمومية إلى إدخال تعديلات في كل سنة على القوانين الضريبية بموجب قوانين المالية، حيث يصدر في كل سنة قانون مالية سنوي وقانون مالية تكميلي، وإن معظم هذه التعديلات تتعلق بشكل أساسي بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الإجراءات الجبائية، بالإضافة إلى الأحكام الجبائية الأخرى غير المقننة، مما أثر سلبا على كفاءة أعوان الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وهذا ما ساهم بشكل كبير في زيادة حجم المنازعات الضريبية في كل سنة، وبالتالي انعدام الثقة في الإدارة الجبائية ككل.

جدول (07): يبين التعديلات المحدثة على القوانين الضريبية

السنوات	**قوانين المالية**	**تعديلات محدثة**							
		ق.ض.م.ر.م	ق.ض.غ.م	ق.ر.ر.أ	ق.ت	ق. ط	ق.إج	أ.ج.غ.م	مجموع
2014	**قانون المالية السنوي**	09	02	08	02	02	06	20	49
2015	**قانون المالية السنوي**	16	02	10	06	06	09	15	64

	قانون المالية التكميلي	23	01	01	03	0	06	10	47
2016	قانون المالية السنوي	07	04	05	00	05	12	10	43
2017	قانون المالية السنوي	16	02	15	00	05	24	25	87
2018	قانون المالية السنوي	15	02	08	11	03	19	25	83
	قانون المالية التكميلي	00	00	00	00	00	00	06	06
2019	قانون المالية السنوي	10	00	01	00	03	07	05	26
2020	قانون المالية السنوي	29	02	09	03	04	26	30	103
	قانون المالية التكميلي	17	00	06	00	01	04	15	45
2021	قانون المالية السنوي	29	02	09	02	04	24	32	102
	قانون المالية التكميلي	07	01	03	05	01	00	10	27
2022	قانون المالية السنوي	76	00	11	07	04	11	20	129

المصدر: قوانين المالية

*.(ق. ض. م. م) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

*.(ق. ض. غ. م) قانون الضرائب غير المباشرة.

*.(ق. ر. ر. أ) قانون الرسوم على رقم الأعمال.

*.(ق. ت) قانون التسجيل.

*.(ق. ط) قانون الطابع.

*.(ق. ر. ر. أ) قانون الإجراءات الجبائية.

*.(أ. ج. غ. م) أحكام جبائيه غير مقننة

د. اختلاف الحاصل بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

إن الاختلاف الحاصل بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية ساهم بشكل كبير في إحداث حالات النزاع، وذلك بسبب الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي المعتمد والنظام الجبائي.

المطلب الثاني:

أسباب مرتبطة بالإدارة الجبائية

إن عدم كفاءة وفاعلية الإدارة الضريبية أدى إلى عدم تجسيد الأهداف المتوخاة من إصلاح وعصرنة الإدارة الجبائية.

ومن مظاهر عدم فاعلية الإدارة الضريبية، يمكن أن نذكر ما يلي:

أ. عدم الاهتمام بالتسويق الداخلي للضرائب.

يعد عدم اهتمام أصحاب المناصب العليا بالتسويق الداخلي للضرائب من أبرز العوامل المؤثرة في فاعلية إدارة الضرائب، فعدم إعلام مسؤولي المصالح الأعوان التي يشرفون عليها باللوائح والمناشير والمذكرات التفسيرية للنصوص التشريعية الواردة إليهم من الإدارة المركزية ، أدى إلى ظهور خلافات بين

المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية، وهذا بسبب جملة من العراقيل التي يتسبب فيها العنصر البشري سواء من حيث تطبيق القوانين أم عدم فهمها، وبالتالي زيادة نسبة المنازعات الضريبية.

جدول (08): تطور المنازعات الضريبية خلال الفترة 2016-2020 (مليار دج)

مصالح / عدد القضايا	المديريات الولائية للضرائب (DIW)					مديرية كبريات المؤسسات (DGE)				
	قضايا مستلمة	قضايا معالجة	رفض كلي	قبول كلي	قبول جزئي	قضايا مستلمة	قضايا معالجة	رفض كلي	قبول كلي	قبول جزئي
2016	72.154	59.008	30.349	12.496	16.163	652	211	112	60	39
2017	63.727	47.828	25.127	9.862	12.839	318	172	100	52	20
2018	56.702	43.812	22.695	8.929	12.188	242	127	89	24	14
2019	52.960	42.523	22.400	8.730	11.293	228	87	56	10	21
2020	53.805	42.557	21.380	11.058	10.119	256	53	37	8	8

المصدر: مديرية المنازعات- المديرية العامة للضرائب

يوضح الجدول أعلاه، تطور عدد الشكاوى المقدمة إلى إدارة الضرائب في إطار منازعات الضريبية، وإن عدد الشكاوى التي يسترجع من خلالها المكلفين بالضريبية حقوقهم على مستوى المديريات الولائية للضرائب تقترب نسبتها في كل سنة من نصف القضايا المعالجة (48.57%- 47.47%- 48.20% - 47.09%- 49.77%)، أما على مستوى مديرية كبريات المؤسسات كانت نسبتها في كل سنة على التوالي: 46.77% -41.87%- 29.93%- 35.64%-30.20%، وهذا نتيجة إعلام مسؤولي المصالح الجبائية أعوان التنفيذ الموجودة تحت سلطتهم باللوائح والمناشير والمذكرات التفسيرية.

ب. ضعف أداء مديرية الاتصال:

على الرغم من اهتمام السلطات العمومية بضمانات وحقوق المكلف بالضريبة في إطار برامج إصلاح وعصرنة الإدارة الجبائية، وذلك من خلال استحداث " **مديرية الاتصال** "[1] ، كهيئة مركزية مكلفة باتخاذ التدابير الضرورية لتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضرائب، والسهر على تطبيقها الفعلي من طرف جميع المصالح الجبائية، غير أنه في الممارسة العملية، ، فإن هذه المصلحة المستحدثة لم ترتقِ إلى مستوى طموحات وأهداف المديرية العامة للضرائب، مكتفية بتسيير الموقع الإلكتروني دون التواصل المباشر مع المكلفين بالضريبة والجمهور ومرافقتهم لتمكينهم من معرفة حقوقهم قبل مطالبتهم بالتزاماتهم، مع أن العلاقات العامة هي ذلك الفن الذي يقوم بتحليل سلوك الجمهور لمعرفة اتجاهاته واحتياجاته، ثم وضع البرامج التي تستهدف الحصول على رضا الجمهور وتحقيق المصلحة العامة.[2]

[1] مرسوم تنفيذي 07-364، المؤرخ في 2007/11/28، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية بوزارة المالية، الجريدة الرسمية العدد 75، الصادرة في 2007/012/02، ص05.

[2] عبد الله أحمد عقيلان، إدارة العلاقات العامة، ط1، 2005، دار المعتز للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ص19.

ج. عدم الاهتمام بالتكوين:

على الرغم من أهمية التكوين في مساعدة موظفي إدارة الضرائب على تنمية مهارتهم العلمية والعملية اللازمة لممارسة الأعمال بكفاءة وفعالية، إلا أن عدم وجود إستراتيجية للتكوين بمختلف أنواعه في المجال الضريبي والمحاسبي، أدى إلى حدوث المنازعات الضريبية نتيجة العراقيل التي يتسبب فيها العنصر البشري سواء من حيث تطبيق القوانين أم سوء تأويلها.

خاتمة:

من خلال ما سبق دراسته والتطرق إليه، يمكن القول: إن السلطات العمومية لم تدخر جهدا لمواكبة التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال، وذلك من خلال إصلاح وعصرنة المنظومة الجبائية، ولا سيما في إطار تحسين تسيير المنازعات الضريبية وتبسيط إجراءاتها؛ قصد تجسيد المساواة الجبائية هذا من جهة، وتعزيز ترقية العلاقات مع المكلفين بالضريبة من جهة أخرى.

نتائج الدراسة:

لقد دأب المشرع الجزائري على وضع جملة من النصوص القانونية والتنظيمية التي تنظم العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في مجال المنازعات الجبائية، وذلك من خلال:

- إصلاح وعصرنة الإدارة الجباية؛
- تنظيم المصالح المكلفة بتسيير الملفات الجبائية بهدف زيادة فعاليتها والجودة في تسييرها؛
- تبسيط النظام الجبائي من حيث الإجراءات المتعلقة بضبط الأوعية الضريبية، وتحديد الحدث المنشئ للضريبة الذي يتولد عنه التزام ضريبي، وكذا تبسيط الإجراءات المرتبطة بالتحصيل الضريبي؛
- تبسيط كافة الإجراءات الخاصة بالمنازعات الجبائية وإدخال مرونة على شروط قبول الشكاوى وعرائض الدعاوى؛
- منح المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة عدة خيارات لاسترجاع حقوقه؛
- أقر المشرع الجبائي عدد من الالتزامات والحقوق للمكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية سواء ذات طابع عام، أم ما يتعلق بالإجراءات النزاعية.
- حرص الإدارة الجبائية على نشر الوعي الجبائي والتكفل بانشغالات المكلفين بالضريبة، وذلك من خلال مديرية الاتصال.

إلا أن ذلك لا يمنع من اتخاذ إجراءات تعزيزيه داعمة للمساعي الحالية نجملها في الاقتراحات التالية:

- تحسين مرونة إجراءات المنازعات الجبائية؛
- الاهتمام بتكوين العنصر البشري، وهذا للرفع من معارفهم العلمية والتقنية وكفاءتهم العملية؛
- مرافقة المكلفين بالضريبة وتمكينهم من معرفة حقوقهم والتزاماتهم، وهذا لتجنب المخاطر الجبائية؛
- العمل على تكوين أعضاء اللجنة تكوينا يسمح لهم القيام بمهامهم بكفاءة؛

- العمل على تشجيع التحضر الجبائي، وهذا من خلال قنوات الاتصال المرئية والسمعية، وكذا شبكات التواصل الاجتماعي.
- التعيين في الوظائف على أساس الكفاءة، الخبرة والمؤهلات والابتعاد عن المحسوبية والأوامر الفوقية؛
- عدم تهميش الإطارات ذات الكفاءة والنزاهة.
- العمل على الحد من الفساد المتوغل في الإدارة الجبائية؛
- استحداث المحاكم الإدارية للاستئناف كجهة استئناف تختص بالفصل في دعاوى الاستئناف المرفوعة ضد الأوامر والأحكام الصادرة عن الدرجة الأولى من للتقاضي من طرف المحاكم الإدارية، وجعل مجلس الدولة كجهة نقض؛
- استعانة القضاء بالمستشارين الجبائيين بدلا من المحاسبين لإجراء الخبرة القضائية في المجال الجبائي.

قائمة المصادر والمراجع:

اولا: الكتب

1. محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، مكتبة الوفاء القانونية ط 1، الإسكندرية، 2014.
2. عبد الله أحمد عقيلان، إدارة العلاقات العامة، ط1، 2005، دار المعتز للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

ثانيا: القوانين واللوائح التنظيمية

1. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، طبعة 2022.
2. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، طبعة 2022.
3. قانون 06 –01، المؤرخ في 2006/02/20، يتضمن الوقاية من الفساد ومكافحته .ج ر العدد 14المؤرخة في 2006/03/08.
4. قانون 16–14، المؤرخ في 28 /2016/12، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر العدد77، المؤرخة في 2016/12/29.
5. أمر 06 –03، المؤرخ في 15 /2006/07، القانون الأساسي للوظيفة العمومية، ج ر العدد 16، المؤرخة في 2006/07/16.
6. مرسوم تنفيذي رقم 190.90، المؤرخ في 1990/06/23، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة الاقتصاد، الجريدة الرسمية العدد 26، الصادرة في 1990/06/27.
7. مرسوم تنفيذي 06–327، المؤرخ في 2006/06/18. يحدّد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها. ج ر رقم59، الصادرة في 2006/09/24.
8. مرسوم تنفيذي 07–364، المؤرخ في 2007/11/28. يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج ر رقم 75، الصادرة في 2007/12/02.

9. قرار مؤرخ في 24 /2017/12، يحدد الحد الأدنى لرقم أعمال الشركات التي تتبع اختصاص مديرية كبريات المؤسسات. ج ر العدد77، الصادرة في2017/12/31.

ثالثا: الدوريات:

1. رسالة المديرية العامة للضرائب العدد 2011/51.
2. رسالة المديرية العامة للضرائب العدد 2012/62.